

РЕШЕНИЕ

№ 1047

гр. София, 18.02.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15 състав, в публично заседание на 04.02.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Полина Якимова

при участието на секретаря Цветелина Заркова и при участието на прокурора Куман Куманов, като разгледа дело номер **9453** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156–161 от ДОПК.

В постъпило в дирекция „ОДОП“ С. на 19.06.2019г. оспорване Д. Ж. М. заявява недоволство от РА № Р 22221718005124 091 001/ 18.03.2019г., издаден съвместно от Ф. Й., началник сектор, възложил ревизията и Т. В., главен инспектор по приходите – ръководител, потвърден с Решение № 933/ 03.06.2019г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно–осигурителна практика” С., установяващ в тежест на М. отговорност по чл.19 от ДОПК за задължения на Сдружение с нестопанска цел „Спортен клуб ПУЛС С." /накратко СНЦ СК Пулс С./ за корпоративен данък за 2016г. в размер на 441212,46 лв. и закъснителни лихви, възлизащи на 80282,58 лв., както и задължения за данък добавена стойност за периодите от 01.03.2016г. до 30.09.2017г. в общ размер на 1 609 038,27 лв. и лихви, възлизащи на 356997,15 лв.

Въведените оплаквания са за материална незаконосъобразност на акта, който според жалбоподателя е лишен от логически и последователни мотиви, базирани на годеен доказателствен материал, събран в рамките на ревизионното производство. Поддържа се, че органите по приходите ангажират отговорност по чл.19 ДОПК за едни и същи задължения на сдружението на 7 лица – председателя на УС на сдружението А., член на УС Д., и членовете на Общото събрание на учредителите П., П., А. и И.. Към момента на издаване на ЗВР спрямо жалбоподателя не е започнало принудително изпълнение нито срещу сдружението като главен длъжник, нито срещу председателя на неговия управителен съвет. Спрямо двата субекта са издадени ревизионни актове, производствата по чието съдебно оспорване са висящи. С аргумент, че не е спазена

поредността по чл.20 ДОПК, се инвокира възражение за нищожност на РА

Твърди се, че органите по приходите не са доказали съществени елементи от фактическия състав по чл.19, ал.1 ДОПК – М. не е лице, което по закон има задължение да обявява факти и обстоятелства пред органите по приходите и публичните изпълнители – арг. чл.30 и чл.31 ЗЮЛНЦ. УС на сдружението е оправомощил председателя си с всички представителни и управителни функции – този довод се съдържа в решение на ответника по оспорване на РА с обхват отговорност по чл.19 ДОПК, издаден спрямо А. А.. Не е доказано поведение на РЛ – действие или бездействие, чрез което са укрити факти и обстоятелства, релевантни за възникване на данъчни задължения. М. не е дължал подаване на заявление за регистрация по ЗДДС на сдружението, нито е депозирал ГДД за 2016г. Прагът за регистрация на сдружението по ЗДДС е достигнат в период, в който РЛ не е членувал в неговия УС. Отговорността по чл.19, ал.1 ДОПК не е колективна, а лична.

Не е установена невъзможност за събиране на задълженията на СНЦ СК Пулс С.; нещо повече, в потвърждаващото РА решение се сочи, че към момента на възникване на публичните задължения на сдружението то е разполагало с парични средства за тяхното покриване. Най-сетне, не е установена пряка и категорична причинно-следствена връзка между поведение на М. и невъзможността да бъдат платени публичните задължения на сдружението.

В съдебно заседание и в писмено становище по съществото на спора жалбата се поддържа от адв. Н., която се позовава и на приетата ССЕ, според което след сумиране на размера на задълженията на СНЦ СК Пулс С. по двата ревизионни акта се получава превишение на сумата на активите на сдружението спрямо неговите задължения към 31.12.2018г. 3 508532,67 лв., а към 18.03.2019г. – 3763000,05 лв.

Ответникът – директорът на дирекция „ОДОП“, представляван от юрисконсулт Т., отрича основателността на жалбата с препращане към съображенията в решение № 933/ 03.06.2019г. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Прокурорът от СГП дава заключение за неоснователност на жалбата.

От фактическа страна се установява:

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221718005124-020-001 от 29.08.2018г., връчена на адресата си електронно на 02.10.2018г. спрямо жалбоподателя М., в качеството му на член на Управителния съвет, е възложено извършването на ревизия за установяване отговорност по чл.19 от ДОПК за задължения на СНЦ СК Пулс С. по ЗДДС за периодите от 29.12.2015г. до 30.09.2017г. и по ЗКПО за периода 2015г. По реда на чл.113, ал.3 вр. чл.114, ал.2 ДОПК са издадени ЗИЗВР № Р-22221718005124-020-002/ 29.08.2018г., № Р-22221718005124-020-003 от 29.08.2018г. и № Р-22221718005124-020-004/ 20.12.2018г., с първата от които е изменен обхватът на ревизията, като е включена и 2016г. за ангажиране на отговорност за корпоративен данък, а със ЗИЗВР №Р-22221718005124-020-004/ 20.12.2018г. е продължен срокът за извършването ѝ до 02.01.2019г. Възлагателните актове са издадени от Ф. Й., оправомощена със Заповед №РД-01-803/ 07.06.2017г. на директора на ТД на НАП С. да изпълнява функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 от ДОПК.

Съставен е Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221718005124-092-001/ 22.01.2019г., връчен по електронен път на 27.01.2019г. От М. е подадено възражение по чл.117, ал.5 ДОПК, преценено като неоснователно.

Издаден е РА №Р-22221718005124-091-001/ 18.03.2019г. от Ф. Й. – орган, възложил

ревизията, и Т. В., ръководител, връчен по електронен път на 18.03.2019г.

Процесуалните действия на екипа са връчване на две искания за представяне на документи и писмени обяснения до ревизираното лице /РЛ/, посещение на адреса за кореспонденция на сдружението, за което е съставен Протокол № 0861124/26.10.2018г.; приобщаване на доказателства, събрани в рамките на ревизии, приключили с РА № Р-22221717001367-091-001/ 12.03.2018г. и РА № Р-22221717007805-091-001/ 21.05.2018г., отговори от банкови институции.

Справка в Търговския регистър показала, че считано от 30.03.2016г. жалбоподателят е член на Управителния съвет на сдружението, поради което е прието, че е изпълнена първата предпоставка на чл.19, ал.1 от ДОПК. Органите по приходите сочат, че съгласно чл.21 от Устава на сдружението Управителният съвет се състои от трима членове, които същевременно са членове и на Общото събрание на учредителите.

За да обоснове отговорността на М. за задължения на сдружението като член на неговия УС, ревизиращият екип се е позовал на издадените спрямо СНЦ СК Пулс С. ревизионни актове №Р-22221717001367-091-001/ 12.03.2018г., с които са установени задължения за корпоративен данък за периода от 04.06.2012г. – 31.12.2016г. и №Р-22221717007805-091-001 от 21.05.2018г., с които са установени задължения за ДДС за периодите от 29.12.2015г. до 30.09.2017г. Според първия от тях СНЦ СК Пулс С. е юридическо лице с нестопанска цел, създадено по реда на Закона за юридическите лица с нестопанска цел /ЗЮЛНЦ/ през 2012г. и осъществява дейност в обществена полза в областта на физическата култура. За периодите 2015г. и 2016г. от сдружението са осчетоводени приходи от членски внос и разходи за дейността. Счетоводният финансов резултат е печалба за 2015г. в размер на 1 065 728,27 лв. и за 2016г. в размер на 1 975 524,15 лв. Цитираните положителни финансови резултати са осчетоводени по кредита на сметка 119 Други резерви, а в ГДД по чл.92 от ЗКПО не са декларирани данни за счетоводен и данъчен финансов резултат от стопанска дейност. Според ревизиращите тези суми представляват печалба на сдружението от търговска дейност, поради което същата е осчетоводена по сметка 119 в нарушение на Счетоводен стандарт /СС/ 9 и Закона за счетоводството /ЗСч./. Поради това сумата е приета като счетоводен финансов резултат на сдружението, формиращ данъчна печалба, в резултат на което е начислен корпоративен данък. Установено е, че СНЦ СК Пулс С. предоставя спортни зали, съоръжения, както и допълнителни услуги, срещу заплащане на суми, представени като членски внос. Според ревизиращите чрез членския внос се прикриват плащания за ползване на услуги от по-широк кръг лица; или, сдружението предоставя услуги системно, по търговски начин и прикрива плащанията на тяхната цена под формата на членски внос.

След анализ на приходите и разходите, свързани с предоставяните от сдружението услуги, е установено, че за ревизираните периоди е формиран положителен финансов резултат и липсва благотворителен елемент. На интернет страницата <http://www.pulsefit.bg/about/pulse-fitness-spa-bulgaria-bg/> се рекламира наименованието Р. F.&S., съдържащо всички белези на търговска марка, която реклама протича и в различни медийни пространства. В потвърждение на този извод са и данните от публичния регистър на търговските марки, воден от Патентно ведомство, в който посочената марка фигурира. В сайта на посочения интернет адрес са описани възможностите на клиентите на спортния клуб, различните услуги, които същите биха ползвали, както и фактът, че именно от изброените услуги зависи и цената, която следва да бъде заплатена като членски внос. При тези данни е прието, че сдружението

само формално изпълнява изискванията на ЗЮЛНЦ за юридически лица с нестопанска цел, като основната му дейност се изразява в размяна на услуги на пазара срещу заплащане на стойност, отговаряща на пазарните цени на тези услуги, т.е. прикрива се осъществяването на търговска дейност.

На 01.12.2016г. е извършена проверка от органи по приходите в зала, в която се осъществява дейността на сдружението, находяща се в [населено място], ул. „Д-р П. Д.“ №60. При контролно заплащане на стойност 25,00 лв. е издадена квитанция за „членски внос“.

Постъпленията от членски внос са превеждани по банковите сметки на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], и [фирма] - свързани лица със сдружението чрез председателя на УС А. А., който е управител на всички изброени дружества. Прието е, че СНЦ СК Пулс С., в качеството си на представител, действащ от името и за сметка на лицата-членове на спортния клуб, сключва споразумения за предоставяне на услуги с посочените дружества-доставчици на допълнителни услуги боди тъмп, Т., кросфит, комбинирана гимнастика, бокс, стречинг, бокс начинаещи, К. jumps, йога, пилатес, спининг, степ аеробика, power step, зумба, стречинг, аква аеробика, народни танци, фитбол, Тае Бо и други. При тези установявания и на основание чл.78 от ЗКПО е прието, че следва да се коригира в посока увеличение декларираният от сдружението счетоводен финансов резултат за 2015г. и 2016г.

СНЦ СК Пулс С. е възложител по договор за предоставяне на туристически услуги от 01.05.2016г., сключен с [фирма], изпълнител, като хотелиер. В хода на ревизията е приложена оферта за провеждане на спортни мероприятия Р. С. В. в Г. хотел Б., включваща пакет хотелиерска услуга тип all inclusive, с допълнителен пакет преходи в планината, пикник, тренировъчна програма и специално меню. От [фирма] са издадени фактури на сдружението на обща стойност 698 592,50 лв. Сумата е осчетоводена от РЛ като разход за външни услуги по сметка 602 през 2016г. На база събраните в хода на ревизията доказателства за получени парични преводи, осчетоводени от сдружението като приходи от членски внос и платени допълнителни услуги от клиентите - физически лица, не е установено изрично осчетоводяване на приход от организиране на спортни мероприятия Р. С. В.. При това положение е прието, че сключените между СНЦ СК Пулс С. и [фирма] сделки са с цел отклонение от данъчно облагане, т.е. сдружението отчита разходи, срещу които няма надлежно осчетоводен приход или плащане за същия вид услуга. Поради това разходите в размер на 698 592,50 лв. по фактурите, издадени от [фирма], не са признати за данъчни цели и на основание чл.26, ал.1, във връзка с чл.23, ал.1 и ал.2 от ЗКПО, с посочената сума е увеличен декларираният счетоводен финансов резултат на юридическото лице за 2016г.

По описания начин са определени задължения за корпоративен данък съответно за 2015г. в размер на 106 572,83 лв. и за 2016г. в размер на 441 212,46 лв. и лихви за забава в общ размер на 63 918,07 лв.

Въз основа на изводите в РА №Р-22221717001367-091-001 от 12.03.2018г. е издаден РА №Р-22221717007805-091-001 от 21.05.2018г., в който спрямо сдружението са установени и задължения по ЗДДС, като е посочено, че с постъпилите суми в неговия патримониум от началото на ревизирания период към 30.11.2015г. е достигнат облагаем оборот по смисъла на чл.96, ал.2 от ЗДДС, надвишаващ 50 000 лв., обуславящ регистрация по ЗДДС, като от сдружението е следвало в 14-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнат този оборот, да бъде подадено

заявление за регистрация по ЗДДС или до 14.12.2015г., но това не е сторено в нарушение на чл.96, ал.1 от ЗДДС. СНЦ СК Пулс С. е регистрирано на основание чл.102, ал.1 от ЗДДС по инициатива на орган по приходите с Акт за регистрация по ЗДДС №220421701388733/ 28.08.2017г., връчен на 04.09.2017г. Ето защо и на основание чл.102, ал.4 и чл.67, ал.2 от ЗДДС за периода от 29.12.2015г. до 30.09.2007г. с РА е начислен ДДС върху всички получени плащания от клиенти за фитнес и спа услуги, декларирани от сдружението като „членски внос“ и „допълнителни услуги“ общо в размер на 1 780 739,93 лв., като е начислена и лихва за забава общо в размер на 261 307,68 лв.

С цел установяване на имущественото състояние на сдружението за ревизираните данъчни периоди са изследвани счетоводните записвания по сметка 491 Доверители, за която е установено, че към 31.07.2018г. е с кредитно салдо в размер на 1 827 129,84 лв. По същата са осчетоводявани постъпилите плащания от клиенти за фитнес и спа услуги, съгласно договори за администриране и обработка на плащанията с [фирма]. Установено е, че СНЦ СК Пулс С. като възложител, е сключило договори, както следва:

1. Договор за администриране и обработка на плащанията от 18.04.2017г., сключен с [фирма] като изпълнител;
2. Договор за администриране и обработка на плащанията от 26.06.2018г., сключен с [фирма]– изпълнител.

По силата на договорите на изпълнителя срещу вознаграждение е възложено да извършва администриране на паричните потоци и обработка на плащанията на възложителя, включващи услугите: а/ ежедневно приемане на получени входящи плащания, представляващи членски внос и допълнителни плащания, извършвани от членове на възложителя; б/ ежедневна обработка /изпълнение/ на нареждания на изходящи плащания към доставчици, кредитни институции, персонал и контрагенти, вкл. и към възложителя; с/ ежедневно следене и планиране на предстоящите изходящи и входящи плащания по б. а/ и б. б./ . За целите на изпълнението на посочените услуги, изпълнителят открива банкови сметки за администриране и обработка на плащанията на възложителя, по които да получава и нарежда плащания от негово име и за негова сметка. Нарезданията на плащанията от банковите сметки по ал.2 се извършват от изпълнителя след предварително писмено възлагане от възложителя

Анализът на доказателствата за активите на сдружението показал, че то притежава само програмни продукти, осчетоводени по сметка 214 в размер на 1 329,82 лв., няма други Д., оборудване и стопански инвентар.

Ревизиращите се позовават на служебна бележка от дирекция „Събиране“ при ТД С., приобщена с Протокол № Р-22221718005124-П73-001/ 18.12.2018г. от друго производство с УИН: Р-22221018003498/, според която е образувано производство по принудително изпълнение по изпълнително дело /ИД/ №[ЕИК]/ 2018г. в размер на 2 844 975,91 лв. Наложени са обезпечителни мерки върху имуществото на длъжника – запор на банкови сметки, запор върху притежаваните от лицето ценни книги. Предприети са и действия по принудително изпълнение върху съдържанието на банкова касета, наета от сдружението, но е установено че в нея не са налични вещи или парични средства.

Органите по приходите са приели, че със сключването от СНЦ СК Пулс С. на договори за администриране и обработка на плащанията Управителният съвет на сдружението, чийто член е Д. М., е целял вземанията на дружеството да преминават в

патримониума на други лица, свързани с председателя на управителния съвет – А. А., като по този начин е възпрепятствано събирането на процесните задължения, включително по пътя на принудителното изпълнение. Последното е прието като доказателство за наличие на причинно-следствена връзка между умишлените недобросъвестни действия на член на управителния съвет на сдружението и последицата от тях – невъзможност да се съберат дължимите данъци.

При изложената фактическа обстановка органите по приходите заключили, че е доказан фактическият състав на чл.19, ал.1 от ДОПК за реализиране на отговорност на жалбоподателя за задълженията на СНЦ СК Пулс С.. Определени са задължения за отговорност по ЗДДС в размер на 1 780 739,93 лв. и лихви в размер на 410 209,23 лв. и отговорност за задължения по ЗКПО в размер на 547 785,29 лв. и лихви в размер на 119 918,38 лв.

С. на адресата си на 18.03.2019г. РА е своевременно оспорен пред органа по чл.152, ал.2 ДОПК, който с Решение № 933/ 03.06.2019г. го отменил по отношение отговорността на М. за задълженията на сдружението по ЗДДС за периодите м.12.2015г., м.01.2016г. и м.02.2016г., както и за корпоративен данък за 2015г. заедно със съответните лихви с аргумент, че жалбоподателят е вписан като член на УС на сдружението считано от 30.03.2016г.

Решаващият орган споделил заключението на издателите на РА за изпълнен фактически състав по чл.19, ал.1 ДОПК с позоваване на чл.21 от устава на сдружението и чл.30 ЗЮЛНЦ, където са дадени съставът и правомощията на УС; на решението по адм. дело № 10557/ 2018г. на ВАС, с което е установено, че дейността на спортния клуб е възмездно предоставяне на услуги, което го определя като търговец и съответно адресат на задължението да декларира приходи от дейността по чл.92 ЗКПО, респ. да подаде заявление за регистрация по ЗДДС при достигане на нормативно установения облагаем оборот, най-сетне, да подава отчетни регистри по ЗДДС, в които да отразява извършените облагаеми доставки. СНЦ СК Пулс С. прикрива действително извършваната икономическа дейност, представяйки я като нестопанска и чрез неговите органи за управление цели да избегне следващите се от тази дейност КД и ДДС. Фактическото и юридическото управление и организация на юридическото лице, имуществените и финансови въпроси са осъществявани/решавани от УС независимо че в отношенията с трети лица то се представлява от председателя /на УС/. Така в качеството си на член на колективен орган на управление М. не е декларирал факти и обстоятелства, които по закон е бил длъжен да декларира – съобразно ЗКПО с ГДД счетоводен и финансов резултат, съответно КД; от УС на сдружението не е подадено и заявление за регистрация по ЗДДС. Самото представяне на дейността на СНЦ СК Пулс С. като такава по ЗЮЛНЦ е разминаване между декларираните и действителните факти, което представлява укриване. Липсват данни като член на УС М. да е гласувал против решенията, свързани с организацията на дейността, конкретно сключването на договорите за

администриране и обработка на плащанията, в резултат на което се е стигнало до невъзможност за събиране на задълженията, установени с РА. Обобщено е, че укритият факт е този на наличието на задължения. Субект на укриването е колективният орган на управление, който формира представи за сключването и изпълнението на договорите и организирането на дейността на сдружението, претендираща да е нестопанска.

Недобросъвестното поведение на жалбоподателя е обективизирано чрез сключените от сдружението договори за администриране и обработка на плащанията с [фирма] и [фирма]. СНЦ СК Пулс С. е собственик на капитала на първото, а договорът помежду им е с дата 18.04.2017г. – непосредствено след възлагане на ревизия спрямо сдружението с очевидната цел да отклонява постъпления от приходи. Нещо повече – по силата на договора [фирма] открива собствени банкови сметки, по които да постъпват плащанията за предоставени от спортния клуб услуги. По силата на чл.2, ал.4 от договора изходящите преводи се извършват само след изрично предварително писмено възлагане от възложителя. На практика сдружението контролира всички входящи и изходящи потоци на допълнително открити банкови сметки, което поставя под въпрос необходимостта от сключване на договора, доколкото за извършването на плащания се изисква фактическо действие на председателя на сдружението, което той би могъл да извърши самостоятелно в качеството си на председател без да възлага изпълнението на трето лице, за което дължи възнаграждение.

Според налична в преписката обратна ведомост дебитното салдо на сч см 498 Други дебитори на СНЦ СК Пулс С., по която са отчитани суми за получаване от [фирма] към 01.01.2018г. е 3984712,83 лв., а към 31.07.2018г. – 6559576,34 лв., което сочи, че по счетоводни данни към момента на възникване на спорните публични задължения на сдружението, както и впоследствие, то е разполагало с парични средства, които да го обезпечат, но това не е сторено. Паричните средства по счетоводни данни за отчетени като налични в патримониума на трето свързано със сдружението лице, а приходната администрация не е удовлетворила вземанията си.

Според заключението на ССЕ, основано на доказателствата по делото, но и на допълнително представени от сдружението такива, общата сума на активите на юридическото лице към 31.12.2018г. е 9245388,72 лв., в т.ч. вземания 8 861150,58 лв., а към 18.03.2019г. – 9994510,97 лв., в т.ч. вземания 9634823,18 лв. Общият размер на задълженията на сдружението към 31.12.2018г. е 3241616,42 лв., а към 18.03.2019г. 3 736 271,29 лв. В тях не са включени задълженията по РА № Р 22221717007805-091-001/ 21.05.2018г. и РА № Р 22221717001367 091 001/ 12.03.2018г.

Към 31.12.2018г. и към 18.03.2019г. размерът на активите на сдружението превишава задълженията съответно с 6003772,30 лв. и 6258239,68 лв.

Други доказателства от значение за предмета на спора по делото не са ангажирани.

При установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

РА № Р 22221718005124 091 001/ 18.03.2019г. е издаден от компетентни органи по приходите – възложилият ревизията началник сектор Ф. Й., определена поименно и функционално в заповед № РД 01 803/ 7.06.2017г. на териториалния директор и Т. В., главен инспектор приходи – ръководител на ревизията по силата на ЗВР № Р 22221718005124 020 001/ 29.08.2018г.

Спазена е предписаната от чл.120, ал.1, пр.1 ДОПК писмена форма по образца по чл.120, ал.3 ДОПК с реквизитите по чл.120, ал.1, пр.2, т.1–8 ДОПК. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД № Р 22221718005421 092 001/ 22.01.2019г., съставляващ съгласно чл.120, ал.2, изр.1 ДОПК неразделна негова част.

Ревизионното производство е проведено без съществени процесуални нарушения. Образувано е съгласно чл.112, ал.1 ДОПК с издаването на ЗВР № Р 22221718005124 020 001/ 29.08.2018г. от Ф. Й., началник сектор “Ревизии”, Дирекция “Контрол” на ТД на НАП–С., определена по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК да възлага ревизии с т.1.23 от цитираната заповед. ЗВР има съдържанието по чл.113, ал.1, т.1 ДОПК – РЛ е надлежно идентифицирано; определени са поименно и подлъжностно ревизиращите органи по приходите; конкретизиран е обхватът на ревизията, включително чрез отразяването в частта „други обстоятелства, имащи значение за ревизията“, че тя е за установяване на отговорност по чл.19 ДОПК за задължения за данъци на СНЦ СК Пулс С.; даден е 3-месечен срок за извършването ѝ съобразно чл.114, ал.1 ДОПК. Не е пропуснат преклузивният срок чл.109, ал.1, изр.1 ДОПК. От М. са изискани на основание чл.37, ал.2 и 3 ДОПК доказателства по нейния предмет, служебно са направени справки по информационните масиви на НАП. Тази доказателствена съвкупност е формирана със законосъобразно извършени от ревизиращите органи процесуални действия. Ревизията е извършена в определения със ЗВР и ЗИЗВР срок, изтекъл на 2.01.2019г. За резултатите ѝ е съставен РД № Р 22221718005124 092 001/ 22.01.2019г. от ревизиращия екип в 14-дневния срок от изтичане на срока за извършване на ревизията съгласно чл.117, ал.1 ДОПК. Съдържанието му е предписаното от чл.117, ал.2, т.1-10 ДОПК; към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл.117, ал.3 ДОПК.

Относно приложението на материалния данъчен закон съдът намира следното:

Фактическите състави по чл.19 ДОПК не характеризират типична хипотеза на установително производство по глава петнадесета от ДОПК. Систематическото място на нормата – дял първи „обща правила“, глава четвърта, „задължени лица“, логическото и граматическото тълкуване на разпоредбите, обективиращи фактическите състави на института води до извода, че се касае за субсидиарна отговорност на специален субект по отношение на вземане, което има публичен характер. За разлика от установителните производства по глава XV ДОПК, в които органите по приходите изискват задължените лица да установят изгодни за себе си факти и обстоятелства, в хипотезата, при която се реализира отговорност по реда на чл.19 от ДОПК за съответното физическо лице, всички факти и обстоятелства от предвидените в нея фактически състави следва да се установят по несъмнен начин още в хода на ревизията - чл.170, ал. 1 от АПК вр. с § 2 от ДОПК.

В конкретния случай отговорността на жалбоподателя е ангажирана с твърдение от органите по приходите за наличие на първата хипотеза на чл.19 ДОПК – тази по ал.1, според която, когато член на орган на управление или управител на задължено лице по чл.14, т.1 и 2 укрие факти и обстоятелства, които по закон е бил длъжен да обяви пред органа по приходите или публичния изпълнител и вследствие от това не могат да бъдат събрани задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски, той отговаря за несъбраното задължение.

Фактическият състав на разпоредбата на чл.19, ал.1 от ДОПК включва кумулативно следните елементи: 1. лицето да има качеството на орган на управление или на управител на задължено лице по чл.14, т. 1 и 2 от ДОПК към момента на възникване на публичните задължения; 2. да е налице поведение на това лице, изразяващи се в действие или бездействие, чрез което се укриват факти и обстоятелства, които по закон следва да бъдат обявени пред органа по приходите или публичния изпълнител; 3. причинно-следствена връзка между поведението на лицето и невъзможността за събиране на задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски и 4. невъзможност за събиране на публични вземания - данъци и задължителни осигурителни вноски.

1) Налице е първата предпоставка на чл.19, ал.1 от ДОПК, а именно установени задължения на СНЦ СК Пулс С. и качеството член на орган на управление на това сдружение. С разглеждания РА в оспорената част е установена отговорност на Д. М. за задължения на СНЦ СК Пулс С. за ЗКПО за 2016г. в размер на 441212,46 лв. и закъснителни лихви, както и по ЗДДС за периодите от 01.03.2016г. до 30.09.2017г. в общ

размер на 1609038,27 лв. и закъснителни лихви. Безспорно е, че тези задължения на дружеството са установени с ревизионни актове – жалбата срещу РА с обхват установяване на задължения за КД за 2016г. е отхвърлена с влязло в сила на 20.12.2019г. решение по адм. дело № 11081/ 2018г. на АССГ. Производството по оспорване на РА, с които са установени задължения по ЗДДС за сочените периоди понастоящем е висящо, но РА подлежи на предварително изпълнение – арг. чл.209, ал.2, т.1 ДОПК. Впрочем жалбоподателят не оспорва обстоятелство, че е член на УС на СНЦ СК Пулс С. считано от 30.03.2016г. Противоречивите позиции на страните по делото касаят останалите елементи от фактическия състав на отговорността по чл.19, ал.1 ДОПК.

2) Втората предпоставка на отговорността по чл.19, ал.1 от ЗДДС е да е налице поведение на лицето, изразяващо се в действие или бездействие, чрез което се укриват факти и обстоятелства, които по закон следва да бъдат обявени пред органа по приходите или публичния изпълнител.

Съдът намира, че от представените по делото доказателства не се установява такова поведение на жалбоподателя, обективизирано чрез конкретно негово действие или бездействие, което да може да се квалифицира като укриване на факти и обстоятелства, които по закон лицето е било длъжно да обяви пред органа по приходите или публичния изпълнител. Укриването предполага преднамерено, съзнателно неподаване на изискуема по закон информация, респ. подаване на невярна такава, относно факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане. Или, не всяко несъответствие между обявеното/декларираното и подлежащото на деклариране представлява укриване по смисъла на чл.19, ал.1 ДОПК, а само това, което е резултат от целенасочено необявяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане.

На първо място следва да се държи сметка за правилата /нормативни и уставни/, въз основа на които се осъществява управлението на сдружението с нестопанска цел – правно-организационната форма, чрез която е обективизирана подлежащата на облагане дейност на задължения субект СНЦ СК Пулс С..

По силата на чл.23, ал.2 ЗЮЛНЦ управителният съвет е управителният орган на сдружението – това нормативно разрешение е възпроизведено в чл.8 от устава на СНЦ СК Пулс С.. Правомощията на УС са регламентирани в чл.31 ЗЮЛНЦ: първото от тях е представителството на сдружението, както и определяне обема на представителната власт на отделни негови членове /т.1/. От значение за спора е и т.8 на разпоредбата – взема решения по всички въпроси, които по закон или съгласно устава не спадат в правата на друг орган. В чл.21 от устава на СНЦ СК Пулс С. нормата на чл.31, т.1 ЗЮЛНЦ не е възпроизведена. В

чл.26, ал.2, т.1 от същия е предвидено, че председателят на УС представлява сдружението. Именно в това си качество председателят на УС е подал или е бездействал да подаде изискуемите по закон годишни данъчни декларации по ЗКПО, съответно заявление за регистрация по ЗДДС, респ. ежемесечни справки-декларации за облагаемата дейност. Или, неоповестяването на релевантния факт – осъществяване на дейността възмездно предоставяне на услуги /безспорно установена с влезлите в сила решения по адм. дела № 11081/ 2018г. на АССГ и по адм. дело № 12850/ 2017г. на АССГ/ не може да остане в тежест на членовете на УС на сдружението, а на този измежду тях /чл.26, ал.1 от устава/, комуто уставът е натоварил с представителството на юридическото лице. По тези съображения съдът приема, че субективният елемент, свързан с преднамереност на действията, не е безспорен.

Значение при преценката на субективното отношение на лицето към извършените действия/бездействия има конкретната проява на негово поведение. Пропускът да се подаде ГДД по ЗКПО, съответно заявление за регистрация по ЗДДС, не би могло да му се вмени във вина и да се определи, че това е резултат на съзнателни преднамерени действия/бездействия от страна на жалбоподателя, т. е., че е налице волева насоченост на неговото бездействие и действие с цел укриването на тези факти и обстоятелства/посочване на несъществуващи факти и обстоятелства, а не се дължи на фактически действия на други лица. Да, както отбелязват органите по приходите, по аргумент от правомощията на УС /чл.31, т.6 ЗЮЛНЦ/, той определя реда и организира извършването на дейността на сдружението ... и носи отговорност за това, но това, че е формирал представи относно сключването и изпълнението на сделките, които ЗДДС формира като облагаеми, не се презумира. Това, че УС е избрал измежду членовете си председател, който осъществява представителството на сдружението, който, от своя страна, е представлявал същото пред третите лица, респ. е сключил договорите за администриране на плащания, не означава умисъл и знание у жалбоподателя за отклоняване на паричните потоци, постъпващи в сдружението, в полза на трети свързани с него лица. Не е доказано, че именно членът на УС М. е сключил договорите /непосредствено след възлагане на ревизията спрямо СНЦ СК Пулс С./. Тези факти като част от неправомерно поведение и необходимост от знание подлежат на доказване от органите по приходите, а те не са го сторили в производството по ревизията и пред съда. Фактът, че едно лице е член на УС на сдружение с нестопанска цел, не го прави автоматично отговорен по силата на чл.19, ал.1 от ДОПК, за задълженията на управляваното от колегиален орган юридическо лице.

3) По отношение следващата кумулативна предпоставка за ангажиране отговорността на жалбоподателя, а именно установяването на невъзможност за събиране на вземането, съдът намира, че същата не е доказана, тъй като липсва установяване на момента, от който е настъпила невъзможността задълженията на да бъдат събирани. За отговорността му по чл.19, ал.1 от ЗДДС е необходимо невъзможността за събиране на вземането да е в причинна връзка с неговото поведение. А в случая не е ясно кога е настъпила, за да му се вмени.

4) По отношение на последната предпоставка на отговорността съдът намери, че не е установена – не се доказва причинно-следствена връзка между поведението на ревизираното лице и несъбраните данъчни задължения. В трайната практика на ВАС се посочва, че законът изисква невъзможността за събиране на публичните задължения да е резултат именно и единствено от действията на лицето. Не са налице доказателства за действия на ревизираното лице, например осъществено от него в качеството му на член на УС на сдружението разпореждане с имущество на същото или други, предприети след образуването на ревизионното производство спрямо СНЦ СК Пулс С. и насочени към осуетяване или възпрепятстване събирането на дължимите публични вземания.

С оглед всичко изложено дотук, съдът намира, че по делото не се доказва осъществяването на поне два от елементите от фактическия състав на отговорността по чл.19, ал.1 от ДОПК. Издаденият РА, потвърден от директора на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, се явява незаконосъобразен и като такъв следва да бъде отменен.

При този изход на спора само М. има право на разноски, присъждането на каквито се претендира с жалбата. Такива той е направил за заплащане на държавна такса от 50 лв. /но е дължима в размер на 10 лв./ и 250 лв. депозит за ССЕ. М. е внесъл 500 лв. депозит, но на вещото лице е изплатено 250 лв. възнаграждение. Следователно му се присъждат 260 лв. разноски по делото.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1, изречение първо от ДОПК, съдът

РЕШИ :

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р 22221718005124 091 001/ 18.03.2019г., издаден съвместно от Ф. Й., началник сектор, възложил ревизията и Т. В., главен инспектор по приходите – ръководител, потвърден с Решение № 933/ 03.06.2019г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно–осигурителна практика“ С., установяващ в тежест на М. отговорност по чл.19 от ДОПК за задължения на Сдружение с нестопанска цел „Спортен клуб Пулс С.“ за корпоративен данък за

2016г. в размер на 441212,46 лв. и закъснителни лихви, възлизащи на 80282,58 лв., както и задължения за данък добавена стойност за периодите от 01.03.2016г. до 30.09.2017г. в общ размер на 1609 038,27 лв. и лихви, възлизащи на 356997,15 лв. .

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика -С. да заплати на Д. Ж. М. 260 /двеста и шейсет/ лв. разноси по делото.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните чрез връчване на преписи.

Съдия: